

лити на майнові (грошові) та організаційні, які пов'язані з встановленням спеціального режиму майна суб'єкта фінансових правовідносин. Як приклад, до першої групи можна навести такі заходи як примусове стягнення коштів та майна в рахунок погашення податкового боргу, штрафні санкції за податкові та банківські правопорушення, зменшення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на суму коштів, що витрачені не за цільовим призначенням і т. ін. До заходів державного примусу у фінансовому праві організаційного характеру які пов'язані з встановленням спеціального режиму майна суб'єкта фінансових правовідносин можна віднести податкову заставу, зупинення операцій з бюджетними коштами, обмеження та припинення здійснення окремих видів банківських операцій і т. ін.

Визначення особливостей державного примусу у фінансовому праві відображає його як комплексний фінансово-правовий інститут зі складною структурою. Дослідження засобів державного примусу у фінансовому праві дає нагоду їх виокремлення за специфічними ознаками із загального примусового механізму держави, відокремлення фінансово-правової відповідальності, як головного примусового засобу у фінансових правовідносинах.

Сидорук Р. А.

*Національний університет «Одеська юридична академія»,
асистент кафедри адміністративного і фінансового права*

СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ «СУБ'ЄКТ ПОДАТКОВОГО ПРАВА» ТА «СУБ'ЄКТ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН»

В юридичній науці існують різні точки зору щодо співвідношення понять «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин». Ці категорії досліджувалось вченими теорії права тривалий час. Їх напрацювання мають вагомое теоретичне значення для податкового права. Питанням податкових правовідносин приділялася увага у працях Кучерявенка Н. П., Хімичевої Н.І., Д.В. Вінницького, М. О. Перепелиці та інших.

Найбільш вдало співвідношення категорій «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин» визначено С. С. Алексєєвим, який відмічає, що «суб'єкт права – це особа, яка володіє правосуб'єктністю, тобто особа, потенційно (взагалі) здатна бути учасником правовідносин. А суб'єкт правовідносин – це реальний учасник даних правових відносин». (Алексєєв С. С. Общая теория права: в 2 т. М.: Юрид. лит., 1982. – с. 140). Але, будучи суб'єктом права, можна ніколи не вступити до правовідносин.

Ц. А. Ямпольська, ототожнюючи поняття суб'єкта права та суб'єкта правовідносин, звертає увагу на те, що суб'єктами права є носії прав і обов'язків, які беруть участь у правовідносинах чи можуть брати у них участь. (Ямпольская Ц. А. Субъекты советского административного права: Дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 1958. – с. 112).

Учасників права виділяє Р. О. Халфіна, обґрунтовуючи положення про те, що у сфері реалізації права нас повинні цікавити не всі потенційні можливості осіб, а тільки ті особливості, які визначають можливість їхньої участі у правовідносинах. Саме тому поняття «учасник права» вужче, ніж поняття «суб'єкт права» (Халфіна Р. О. *Общее учение о правоотношении*. – М.: Юридическая література. – 1974. – с. 115-116). Вчена звертає увагу на те, що у певних правовідносинах ми повинні звертати увагу на індивідуальні ознаки тих чи інших учасників, їх права, обов'язки. Але у даному випадку учасник права прирівнюється до суб'єкта правовідносин.

Враховуючи особливості податкових правовідносин, можливо виділити суб'єктів податкового права, суб'єктів податкових правовідносин та учасників податкових правовідносин.

Суб'єктами податкового права є особи, які володіють правосуб'єктністю та потенційно здатні бути учасниками податкових правовідносин, а суб'єктами податкових правовідносин є реальні учасники конкретних податкових правовідносин (Химичева Н. И. *Налоговое право*. – М. – 1996. – 336 с.) Ці категорії є взаємозалежними, проте не ідентичними. Зокрема, податковий орган, який є суб'єктом податкового права, вступаючи у конкретні правовідносини (наприклад, здійснюючи облік платника податків) стає суб'єктом податкових правовідносин.

Суб'єктом податкового права може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків (Кучерявенко Н. П. *Налоговое право*. – Х., 1998. – с. 70). Суб'єктами податкового права України є індивіди та колективні утворення, здатні брати участь у податкових правовідносинах та які є носіями юридичних обов'язків та прав, передбачених законодавством України. Визнання фізичної особи, організації, державних органів чи органів місцевого самоврядування суб'єктом податкового права відбувається через поширення на таких суб'єктів податкового законодавства. Але наявність нормативної підстави є недостатньою для того, щоб ці відносини виникли. Необхідні певні життєві обставини (юридичні факти), пов'язані з виникненням, зміною та припиненням податкових правовідносин.

Суб'єктами податкових правовідносин є контролюючі органи (податкові та митні) та платники податків. У них виникає кореспонденція прав та обов'язків. Наприклад, податковий орган має право проводити перевірки платників податків, у свою чергу, платник податків зобов'язаний допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій, що використовуються для одержання доходів.

Як зазначає І.Н. Ільюшин, «податкові правовідносини, будучи відносними, можуть виникати лише між державою і платником податків. Вони не виникають, наприклад, між державою і податковим агентом,

отже, податкові агенти не належать до числа суб'єктів податкових правовідносин, а є саме їхніми учасниками...». (Ільющихин І. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И. Н. Ильющихин // Известия вузов. Серия: Правоведение. – 2000. – № 2. – с.133). На них безпосередньо не покладається обов'язок зі сплати податків, вони лише мають обов'язок щодо обчислення, утримання з доходів та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Крім того, у податкових правовідносинах беруть участь такі особи, як банки, кредитні організації, представники платника податків, нотаріуси, які поряд з податковими агентами відносяться до осіб, які сприяють сплаті податків та виступають учасниками вище вказаних відносин.

Суб'єктом податкових правовідносин є суб'єкт податкового права, що реалізує свою правосуб'єктність. Під правосуб'єктністю у теорії права розуміють передумову можливості певної особи виступати суб'єктом прав і обов'язків у різних галузях суспільних відносин (Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М., 1974. – с. 121). Податкова правосуб'єктність є однією із видів галузевої правосуб'єктності (Винницький Д. В. Субъекты налогового права. М.: Издательство «Норма», 2000. – с. 10 – 11). Галузева правосуб'єктність представляє собою можливість брати участь у правовідносинах, передбачених галуззю права. Податкова правосуб'єктність є спеціальною, тому що разом із загальними рисами для неї характерні певні властивості, обумовлені специфікою податкових правовідносин, тобто суб'єкти можуть брати участь лише в певному виді відносин в рамках галузі фінансового права.

Таким чином, суб'єкти податкового права та суб'єкти податкових правовідносин співвідносяться як загальне та часткове. Будучи суб'єктами податкового права, на яких поширюється податкове законодавство, певні особи можуть і не вступати в конкретні правовідносини, для цього необхідні певні передумови (юридичні факти). А правосуб'єктність виступає умовою участі у цих правовідносинах.

Васильєва А. Г.

*Національний університет «Юридична академія України
імені Ярослава Мудрого», аспірант кафедри фінансового права*

НАЛЕЖНІСТЬ, СОЦІАЛЬНА НЕОБХІДНІСТЬ ТА МОЖЛИВІСТЬ ПОВЕДІНКИ ЯК ОЗНАКИ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Серед численних характеристик податкового обов'язку зустрічаються виділення таких його ознак, як: публічно-правовий характер; безумовність; імперативність (виключає право вибору зобов'язаних осіб щодо його прийняття або неприйняття); міра закріпленої в нормах податкового права належної поведінки зобов'язаних осіб податкових правовідносин; конституційне закріплення; суспільна необхідність (зумовлюється потре-